

## تعهد حرفه‌ای، جهت‌گیری‌های اخلاقی و نگرش حساب‌رسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۸/۲۱  
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۲/۱۲

■ مرضیه خلخالی<sup>۱</sup>

■ مهدی مران‌جوری<sup>۲</sup>

■ رضیه علی‌خانی<sup>۳</sup>

■ یوسف تقی‌پوریان<sup>۴</sup>

### چکیده:

یکی از مباحث مهمی که در سالهای اخیر تعهد حرفه‌ای و اخلاق را در حرفه حساب‌رسان با مسائل متعددی مواجه ساخته، فعالیت‌های بازاریابی و تجاری حساب‌رسان بوده است. بر این اساس این پژوهش با هدف بررسی تاثیر تعهد حرفه‌ای بر نگرش حساب‌رسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی با نقش میانجی جهت‌گیری‌های اخلاقی اجرایی شد. جامعه آماری پژوهش شامل حساب‌رسان عضو جامعه حسابداران رسمی شاغل در موسسات حساب‌رسان تهران بودند. در پژوهش حاضر جهت داشتن شانس مساوی تمامی اعضای نمونه از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده به کمک جدول گرجسی و مورگان استفاده شد و تعداد ۲۴۵ نفر به عنوان نمونه آماری انتخاب شدند. اطلاعات توسط پرسشنامه‌ها گردآوری و با استفاده از روش مدل‌یابی معادلات ساختاری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج پژوهش نشان داد که تعهد حرفه‌ای بر نگرش حساب‌رسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تاثیر مثبت و معناداری دارد. تعهد حرفه‌ای از طریق جهت‌گیری اخلاقی بر نگرش حساب‌رسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تاثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین تعهد حرفه‌ای از طریق ایده‌آل‌گرایی و نسبی‌گرایی بر نگرش حساب‌رسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تاثیر مثبت و معناداری دارد. به طور کلی نتایج بیانگر این امر بود که ویژگی‌های تعهد حرفه‌ای از طریق جهت‌گیری‌های اخلاقی نه تنها تناقضی با فعالیت‌های بازاریابی ندارد، بلکه منجر به توسعه و افزایش نگرش حساب‌رسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی می‌گردد.

**واژه‌های کلیدی:** تعهد حرفه‌ای، جهت‌گیری اخلاقی، بازاریابی حساب‌رسان.

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران

۲. استادیار گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران، نویسنده مسئول، ایمیل:

mr.maranjory@gmail.com

۳. استادیار گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران

۴. استادیار گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران

## ۱- مقدمه

با شکست انحصار سازمان حسابرسی و خصوصی‌سازی حرفه حسابرسی در سال ۱۳۸۰ در ایران و افزایش تعداد موسسات حسابرسی رقابت در این حرفه افزایش یافت که موجب تغییر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی گردید. با توجه به این موضوع که بازاریابی در حرفه حسابرسی به عنوان یک فرایند غیر اخلاقی قلمداد شده است که سبب نقض اصول حرفه‌ای و اخلاقیات می‌گردد، اما افزایش رقابت در حرفه موجب شده حسابرسان توجه بیشتری نسبت به فعالیت‌های بازاریابی داشته باشند. همچنین تغییر در نگرش حسابرسان به سوی فعالیت‌های بازاریابی بعد از تصمیم دادگاه عالی در آمریکا در سال ۱۹۷۷ آغاز شد و پس از آن بیشتر رشد کرد. بطوریکه تحقیقات زیادی بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تمرکز نمودند (کلو و همکاران، ۲۰۰۹؛ الینگسون و همکاران، ۲۰۰۲).

از سوی دیگر اقتصاددانان، علی‌رغم مزایایی که برای خصوصی‌سازی اقتصاد می‌شناسند، یکی از معایب خصوصی‌سازی را از بین رفتن اخلاق و رواج فساد می‌دانند. به عقیده آنها در فضای رقابتی بازار، نگاهها برای عقب نماندن در رقابت درصدد حذاکثر کردن منافع خود هستند و برای این منظور ممکن است حدود اخلاقی را رعایت نکنند و دست به رفتارهای غیر اخلاقی بزنند (خسروآبادی و بنی‌مهد، ۱۳۹۴). فشار در زمینه جذب و حفظ مشتریان در ساختار رقابتی بازار، موجب شده حسابرسان از ابزارهای نفوذ در بازار استفاده نمایند که این امر موجب شده استقلال حسابرسان کاهش یافته و اصل استقلال در خدمات حسابرسی زیر سوال برود و در برخی موارد حسابرسان برای اینکه نشان دهند استقلال خود را در شرایط رقابتی حفظ می‌نمایند، سعی می‌کنند رفتارهای فریبنده در بازار انجام دهند که رایج‌ترین آنها قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی به میزان کمتر از واقع است (رویایی و محمدی، ۱۳۹۳). بنابراین باید انگیزه و صداقت موسسات حسابرسی مورد بررسی قرار گیرد. از آنجاییکه در شرایط محیطی ایران حسابرسان نمی‌توانند به بازاریابی خدمات خود بپردازند و در پی خصوصی‌سازی تعداد موسسات حسابرسی و در نتیجه رقابت در بازار خدمات حسابرسی در حال افزایش است، احتمال عدم رعایت اخلاق حرفه‌ای و جهت‌گیری‌های اخلاقی محتمل به نظر می‌رسد (مران‌جویری و همکاران، ۱۳۹۷).

در شرایطی که حسابرسان برای کسب ارزیابی مطلوب عملکرد و اطمینان از ارتقاء حرفه‌ای در سطوح سلسله‌مراتبی موسسات حسابرسی از انگیزه بالایی برخوردار هستند، تصور می‌گردد که متمایل به کسب شهرت و حفظ آن بوده و بنابراین سعی می‌کنند که قضاوت‌های خود را با انگیزه‌های ارزیابی‌کنندگان فعالیت‌هایشان در رده‌های بالاتر همسو کنند. در نتیجه انتظار می‌رود که آگاهی از نگرش ارزیابی‌کنندگان توسط حسابرسان در فرایند حسابرسی، منجر به تحریک آنها جهت انجام فعالیت به صورت فریب‌آمیز گردد. پچیوا (۲۰۰۸) اثر فشارهای موقعیتی، شغلی و اقتصادی در حسابرسی را بر روی رفتار طلبانه حسابرسان بررسی نمود و به این نتیجه رسیدند که وجود فشار مذکور در حسابرسی، توجه به هزینه‌های شهرت فردی را افزایش داده و منجر به ایجاد انگیزه در حسابرسان برای انجام فعالیت‌هایی می‌گردد که می‌تواند اثر بخشی

فرایند حسابرسی را در معرض خطر قرار دهند. عموم جامعه از حسابداران حرفه‌ای خواستار حفظ استانداردهای اخلاقی بالا به منظور کسب اعتماد عمومی در حرفه حسابداری و حسابرسی هستند. مهارت حرفه‌ای مستلزم رشد، داشتن برنامه‌های توسعه حرفه به‌طور مداوم، داشتن شاغلین آگاه به عقاید تازه و نگرش‌های مبتکرانه و انجام امور به بهترین وجه است. افزایش شرکت‌های خدمات حسابرسی موجب شده کارکردهای حسابرسی نسبت به گذشته تغییر نماید. در چنین شرایطی حسابرسان ناگزیرند علاوه بر انجام وظایف سنتی و ذاتی حسابرسی برای حفظ صاحبکاران فعلی و جذب صاحبکاران جدید به فعالیت‌های بازاریابی روی آورند (دیوید و همکاران، ۲۰۱۰). اما از سوی دیگر آئین رفتار حرفه‌ای حسابرسی در هسته حرفه و همچنین سازمان‌های حرفه‌ای نسبت به تغییر مقاوم هستند و اجازه انجام فعالیت‌های بازاریابی را آنچنان که در سایر حرفه‌ها انجام می‌شود، نمی‌دهند. با مرور و مطالعه تحقیقات مختلف مسائل عدیده‌ای در ارتباط با تعهد حرفه‌ای و جهت‌گیری‌های اخلاقی با فعالیت‌های بازاریابی حسابرسان آشکار می‌گردد. بسیاری از محققان مانند پچیوا (۲۰۰۸) اعتقاد دارند که تعهد حرفه‌ای و جهت‌گیری‌های اخلاقی در حرفه حسابرسی با فعالیت‌های بازاریابی و تجاری تضاد دارد. آنها اعتقاد دارند که فعالیت‌های بازاریابی و تجاری زیر پا گذاشتن ارزش‌های اخلاقی حرفه است. در طرف مقابل برخی پژوهشگران مانند بروبرگ و همکاران (۲۰۱۸) اعتقاد دارند که با افزایش فعالیت‌های بازاریابی و رقابت در حرفه حسابرسی، کیفیت حسابرسی ارتقا می‌یابد. به هر حال، ویژگی‌ها و نگرش‌های درونی افراد می‌تواند بر تصمیمات آن‌ها در محیط کاری اثرگذار بوده و موجب بروز رفتارهای متفاوتی شود.

فقدان پژوهش‌های کافی در زمینه مفهوم بازاریابی در موسسات حسابرسی، به لحاظ اهمیت ویژه‌ای که اینگونه فعالیت‌ها بر جنبه‌های اخلاقی آنان در راستای وظیفه اطمینان بخشی به سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان جامعه دارد و همچنین رکود اقتصادی سال‌های اخیر حاکم بر جامعه ایران که مسئله جذب مشتری (صاحبکار) و مشتری‌مداری را پررنگ‌تر کرده است، این انگیزه را در نویسندگان مقاله حاضر به وجود آورد، تا اولاً به تأثیر تعهد حرفه‌ای بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی پرداخته شود، ثانیاً نقش میانجی جهت‌گیری‌های اخلاقی حسابرسان را بر تأثیر تعهد حرفه‌ای و نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی مورد مطالعه قرار دهد. همچنین طی بررسی‌های انجام شده به نظر می‌رسد تاکنون پژوهش‌های مشابهی صورت نگرفته است. در مجموع نوآوری هم در بخش تئوریک و هم در بخش روش‌شناسی وجود دارد.

انتظار می‌رود نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد: نتایج پژوهش می‌تواند موجب گسترش مبانی نظری پژوهش‌های گذشته در ارتباط با این که حسابرسی یک فعالیت اقتصادی است یا یک حرفه، شود. همچنین نتایج پژوهش می‌تواند ایده‌های جدیدی برای انجام پژوهش‌های جدید در حوزه حسابرسی پیشنهاد نماید. در ادامه این پژوهش، ابتدا به مبانی نظری و پیشینه تجربی پژوهش پرداخته می‌شود، سپس روش پژوهش، یافته‌ها و در نهایت نتیجه‌گیری حاصل از یافته‌ها تشریح می‌شود.

## ۲- مبانی نظری پژوهش و توسعه فرضیه‌ها

در بازار حسابرسی، انتظار حسابرسان ماندگاری در بازار رقابتی و کسب منافع بیشتر است. در سال‌های اخیر، حسابرسان سعی کرده‌اند خدماتی متفاوت از سایر رقبا ارائه دهند و این موضوع بیانگر عملکرد بازاریابی حرفه‌ای می‌باشد. به عبارت دیگر، نگرش حسابرسان نسبت به این حرفه در حال تغییر است (مران‌جوری، ۱۳۹۹). موفقیت یا بقای هر واحد حسابرسی، ریشه در درک عمیق اهمیت و کاربرد عملی تکنیک‌های بازاریابی دارد (کروس و همکاران، ۲۰۱۵). این مسئله حتی باعث واکنش شدید این حرفه شده است، زیرا انجمن حسابداران مستقل در ایالات متحده ممنوعیت تبلیغات حرفه‌ای را برای کشور خود کاهش داده است (برویرگ و همکاران، ۲۰۱۸). با توجه به رشد کمی موسسات حسابرسی و شاغلان حرفه، فشار رقابت بین موسسات حسابرسی افزایش یافته است (ون، ۲۰۱۹). در ایران، با تشکیل جامعه حسابداران رسمی در سال ۱۳۸۰ بر اساس خصوصی سازی، این موضوع بیشتر برجسته شد. زیرا بسیاری از مؤسسات حسابرسی تأسیس شدند که منجر به شکست انحصار سازمان حسابرسی و افزایش رقابت در بازار حسابرسی شد. امروزه با توجه به افزایش مؤسسات حسابرسی در سطح ملی و بین‌المللی که مبادرت به ارائه خدمات حسابرسی و حسابداری می‌نمایند و با در نظر گرفتن رقابت شدیدی که بین مؤسسات حسابرسی برای جذب صاحبکاران جدید و حفظ صاحبکاران فعلی وجود دارد و همچنین نزدیکی ویژگی‌های خدمات مؤسسات به یکدیگر موجب شده است فرایند جذب صاحبکاران فعلی و بالقوه مطرح گردد. جذب صاحبکاران برای افزایش سطح درآمد بیشتر باعث شده مسأله بازاریابی در حرفه حسابرسی مطرح و مورد توجه قرار گیرد. بال و دیگران (۲۰۰۳) معتقدند که واضعان قوانین و مقررات باید محیط ساختاری کلی و ویژگی‌های ساختاری فضای کسب و کار را در تدوین و تصویب قوانین و مقررات، برای گزارشگری شرکت‌ها مد نظر قرار دهند. این مطالعه شواهد مفیدی را برای واضعان قوانین و مقررات و استانداردها گذاران حسابداری و حسابرسی برای تدوین مجموعه‌ای از قوانین، مقررات و استانداردها جهت بهبود رویه‌های کسب و کار (به ویژه حسابرسی) فراهم می‌نماید. آلارینی (۲۰۱۹) در پژوهشی تحت عنوان روابط بین ویژگی‌های موسسه حسابرسی و شاخص‌های کیفیت حسابرسی به بررسی روابط بین ویژگی‌های موسسه حسابرسی و شاخص‌های کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که بین تمام ویژگی‌های موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. علاوه بر این، رابطه‌ی بین تمام ویژگی‌های موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی توسط شاخص‌های کیفیت حسابرسی تعدیل می‌شود. هاریدستیا و فاجارنی (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان تاثیر استقلال، اخلاق حرفه‌ای و تجربه حسابرس بر کیفیت حسابرسی انجام دادند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که استقلال، اخلاق حرفه‌ای و تجربه حسابرس بر کیفیت حسابرسی تاثیر گذارند. برویرگ و همکاران (۲۰۱۸) در تحقیقی با عنوان هویت‌های حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان و تجاری‌سازی در شرکت‌های حسابرسی به بررسی این امر پرداختند که چگونه هویت‌های حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان با تجاری‌سازی در شرکت‌های حسابرسی مرتبط است. یافته‌های پژوهش نشان داد که هویت‌سازمانی حسابرسان با سه جنبه تجاری‌سازی یعنی جهت‌گیری بازار،

جهت‌گیری مشتری و جهت‌گیری فرآیندهای شرکت رابطه مثبت دارد. برخلاف استدلال‌هایی که براساس ادبیات پیشین صورت گرفته است، این مطالعه نشان داده است که هویت حرفه‌ای حساب‌رسان نیز به‌طور مثبت با تجاری‌سازی ارتباط دارد. مران‌جوری (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان شناسایی و رتبه‌بندی استراتژی‌های بازاریابی در حرفه حساب‌رسانی به شناسایی استراتژی‌های بازاریابی در حرفه حساب‌رسانی و رتبه‌بندی استراتژی‌ها براساس تکنیک آنتروپی پرداخت. براساس نتایج به‌دست آمده، هشت استراتژی به‌عنوان استراتژی‌های بازاریابی و نفوذ برای جذب صاحبکار در حرفه حساب‌رسانی شناسایی شد. این استراتژی‌ها عبارت‌اند از: سیاست قیمت‌گذاری کمتر از واقع خدمات حساب‌رسانی (نرخ‌شکنی یا سیاست کاهش قیمت)، ارائه خدمات متنوع بیشتر از خدمات اطمینان‌بخشی، ارائه رزومه کاری به نهادهای تصمیم‌گیرنده، جذب صاحبکار از طریق نفوذ در اعضای هیئت‌مدیره، مدیران مجامع شرکت‌های مادر، هلدینگ‌ها، جذب صاحبکار به‌دلیل وجود منافع مشترک از طریق آشنایی یا واسطه‌ها، انجام حساب‌رسانی با کیفیت عالی به قصد تداوم کار برای صاحبکاران فعلی و جذب صاحبکاران آتی، تعامل با صاحبکار (چشم‌پوشی از خطاها، تعدیل بندهای گزارش) به‌منظور تداوم کار و حفظ و جذب صاحبکار از طریق چرخش کار بین چند مؤسسه حساب‌رسانی. زمانی و مهدوی (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر سبک‌های رهبری ملاحظات و ساختار و رده سازمانی بر تعهد حرفه‌ای حساب‌رسان پرداختند. داده‌های مورد نیاز این پژوهش از طریق پرسشنامه تکمیل‌شده به وسیله کلیه کارکنان مؤسسات حساب‌رسانی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران شامل کمک حساب‌رسان، حساب‌رسان، حساب‌رسان ارشد، سرپرست، سرپرست ارشد، مدیر و شریک، جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل شده است. نتایج پژوهش نشان داد که بین سبک رهبری ملاحظات، سبک رهبری ساختار و رده سازمانی با تعهد حرفه‌ای حساب‌رسان رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد.

در دهه گذشته تحقیقات حساب‌رسانی در زمینه خدمات حرفه‌ای حساب‌رسانی و ارتباط آن با فعالیت‌های بازاریابی انجام شده است که پاسخی به تغییرات به وجود آمده در فضای کسب‌وکار بوده است. تحقیقات صورت گرفته در این زمینه معمولاً به دو مسیر منتهی می‌شود، یک مسیر به بررسی تغییر نگرش حساب‌رسان نسبت به بازاریابی بوده و مسیر دیگر روی فعالیت‌های بازاریابی توسط حساب‌رسان تمرکز کرده است. هر دو رویکرد نشان می‌دهند که به دلیل ورود تعداد زیادی از شرکت‌های حساب‌رسانی به بازار، رقابت در حال افزایش است. این رقابت‌ها باعث تغییر نگرش و عملکرد حساب‌رسان نسبت به بازاریابی می‌شود و همین‌طور در نهایت باعث تغییر ماهیت خود حساب‌رسانی می‌شود. می‌توان گفت یکی از عوامل مؤثر بر تغییر نگرش حساب‌رسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی، تعهد حرفه‌ای حساب‌رسان می‌باشد. در حرفه‌ای که قبل از سال ۱۹۷۷ فعالیت‌های بازاریابی کاملاً غیراخلاقی و تبلیغات، نقض‌کننده اخلاق حرفه‌ای به شمار می‌رفت، افزایش فشار ناشی از رقابت باعث شده تا حساب‌رسان علاوه بر اهمیت بازاریابی در حرفه خود، به اهمیت مهارت‌های کسب‌وکار سالم و ایفای تعهدات خود به بهترین شکل ممکن پی ببرند. بازاریاب‌ها به‌طور عام و حساب‌رسان‌ها به‌طور خاص می‌توانند دانش تجربی کسب کنند که چگونه

با مدیریت فعالیت‌های بازاریابی، خود را با فضای در حال تغییر حرفه تطبیق دهند. تغییرات در فضای کسب‌وکار حسابرسی و نگرش سنتی نسبت به بازاریابی می‌تواند نشان‌دهنده این امر باشد که سطح حرفه‌ای بودن ممکن است به‌صورت معکوس تحت تأثیر فعالیت‌های بازاریابی قرار گیرد. حسابرسان باید جهت حفظ مزایای رقابتی و ماندگاری در بازار علاوه بر وظایف ذاتی و سنتی، به فعالیت‌های بازاریابی نیز بپردازند. همچنین بر اساس این حقیقت که حسابرسی نوعی خدمت است و بازاریابی نوعی عملکرد ذاتی شرکت‌های خدماتی، یک جنبه نظری از مسئله وجود دارد که این مسئله را می‌توان مانند یک شمشیر دولبه دید: از یک‌طرف حسابرسی همراه با وظایف سنتی و از طرف دیگر آگاهی روزافزون حسابرسان و شرکت‌های حسابرسی از فعالیت‌های بازاریابی و تلاش آنها در استفاده از این فعالیت‌ها برای حفظ مزایای رقابتی وجود دارد (سلیمانی‌امیری و محمودیان، ۱۳۹۶). شجاع و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی نشان دادند که تمایل حسابرسان به فعالیت‌های بازاریابی تحت تأثیر دیدگاه آنها درباره اهمیت فعالیت بازاریابی، اهمیت فعالیت حسابرسی، قبول داشتن فعالیت حسابرسی و رتبه شغلی حسابرسان است. بر اساس مبانی ذکر شده فرضیات زیر طراحی شدند:

**فرضیه (۱):** تعهد حرفه‌ای بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تأثیر دارد. در سال‌های اخیر رفتارهای غیر حرفه‌ای به رسوایی‌های مالی و شکست‌های تجاری با اهمیتی منجر شده است. به همین دلیل بسیاری از افراد، حسابرسان صورت‌های مالی چنین مؤسساتی را به دلیل قصور در کشف تقلب یا گزارش اشتباه که منجر به این شکست‌ها شده است را مورد انتقاد و سرزنش قرار داده‌اند. به‌طور مثال در ایران پس از کشف تقلب بانکی سال ۱۳۹۰، برخی از کارشناسان ادعای شکست حسابرسی را مطرح کردند. بسیاری از محققان رسوایی‌های مالی متعدد در سال‌های اخیر را ناشی از رفتارهای غیر اخلاقی یا حداقل غیر حرفه‌ای حسابرسان می‌دانند. قوانین و مقررات از جمله عواملی است که اثر بازدارندگی بر اتخاذ تصمیمات غیر اخلاقی دارند. در رأس قوانین و مقررات، آیین رفتار حرفه‌ای وجود دارد. آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان در خیلی از موارد مانع از بروز رفتارهای غیر اخلاقی حسابرسان می‌شود که از ۲ بخش اصول و احکام تشکیل شده است. یکی از جنبه‌های بخش اصول در آیین رفتار حرفه‌ای، درستکاری می‌باشد که صداقت، صراحت و انصاف لازمه درستکاری است و در نظر گرفتن منافع شخصی یکی از عوامل موثر بر نقض این اصول بوده است. اما پایبندی به آیین رفتار حرفه‌ای تمام آن چیزی نیست که مبنای تصمیم‌گیری اخلاقی افراد حرفه‌ای از جمله حسابرسان قرار گیرد چرا که به اعتقاد لو و همکاران (۲۰۰۶) جامعه، مجموعه‌ای از افراد است که می‌دانند چطور قانون را دور بزنند آن هم بدون شکستن واقعی قانون.

از آنجایی که در شرایط محیطی ایران حسابرسان نمی‌توانند به بازاریابی خدمات خود بپردازند و از سوی دیگر افزایش تعداد مؤسسات حسابرسی باعث افزایش رقابت در بازار خدمات حسابرسی شده است، احتمال عدم رعایت مصادیق اخلاق حرفه‌ای و جهت‌گیری اخلاقی و در نتیجه تحریک به انجام رفتارها و فعالیت‌های فریبنده محتمل به نظر می‌رسد که رایج‌ترین آنها

قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی به میزان کمتر از واقع است. براین اساس، محققان معتقدند تمایل به رفتار فریبنده برای رسیدن به سهم بیشتر در بازار خدمات حسابرسی و حداکثر کردن منافع خود، می‌تواند منشا بحران‌های اخلاقی باشد.

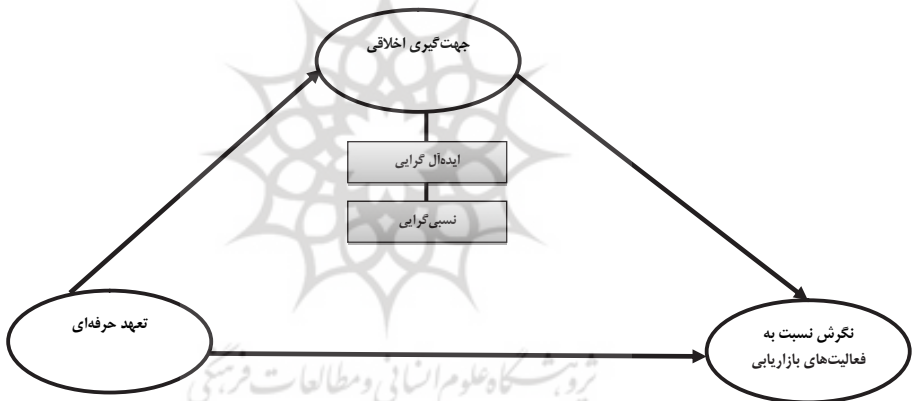
**فرضیه اصلی (۲):** تعهد حرفه‌ای از طریق جهت‌گیری اخلاقی بر نگرش حساب‌رسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تاثیر دارد.

**فرضیه فرعی ۱-۲:** تعهد حرفه‌ای از طریق ایده‌آل‌گرایی بر نگرش حساب‌رسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تاثیر دارد.

**فرضیه فرعی ۲-۲:** تعهد حرفه‌ای از طریق نسبی‌گرایی بر نگرش حساب‌رسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تاثیر دارد.

بر اساس مبانی نظری و ادبیات پژوهش مدل مفهومی پژوهش به شکل زیر طراحی شد:

شکل (۱): مدل مفهومی پژوهش



### ۳- روش‌شناسی تحقیق

پژوهش حاضر از نظر هدف در حیطه تحقیقات کاربردی و از نظر روش؛ همبستگی مبتنی بر معادلات ساختاری می‌باشد. در تحقیق همبستگی رابطه‌ی بین متغیرها بر اساس هدف تحقیق تحلیل می‌گردد. در مدلیابی معادله ساختاری، داده‌ها به صورت ماتریس‌های کواریانس یا همبستگی درآمده و یک مجموعه معادلات رگرسیون بین متغیرها تدوین می‌شود. چنانچه در مدل برای هر متغیر از بیش از یک نشانگر استفاده شود، مدل شامل مؤلفه اندازه‌گیری نیز می‌شود. مدل یابی معادله ساختاری یک رویکرد جامع برای آزمون فرضیه‌هایی درباره روابط متغیرهای مشاهده شده و مکنون است که گاه تحلیل ساختاری کواریانس، مدل یابی علی نامیده شده است. اما اصطلاح غالب در این روزها، مدل یابی معادله ساختاری است. می‌توان گفت تکنیک مدل‌سازی معادلات ساختاری یکی از روش‌های اصلی و جدید برای حل مدل‌های پیچیده با روابط

علت و معلولی در علوم اجتماعی است که به پژوهشگر این امکان را می‌دهد تا تأثیرات همزمان متغیرها را بر یکدیگر با تأکید بر نقش خطاهای اندازه‌گیری نشان دهد. متغیرهای مکنون بیانگر یک سری سازه‌های تئوریک هستند مانند مفاهیم انتزاعی که مستقیماً قابل مشاهده نیستند و به‌طور غیرمستقیم و به‌واسطه متغیرهای آشکار از طریق ابزارهای مختلف گردآوری داده‌ها از جمله پرسشنامه، مصاحبه‌ها یا مشاهدات جمع‌آوری می‌شود. متغیرهای مکنون خود به دو نوع؛ متغیرهای درونزا و برونزا تقسیم می‌شوند. متغیرهای مکنون برونزا متغیرهای مکنونی هستند که علت تغییرات آن‌ها خارج از مدل است و بر متغیرهای دیگر تأثیر می‌گذارند. متغیرهای درونزا متغیرهایی هستند که از سایر متغیرهای مدل تأثیر می‌پذیرند. مدل ساختاری به بررسی رابطه میان متغیرهای مکنون (برونزا و درونزا) می‌پردازد. برای بررسی برآزش داده‌ها با متغیرهای مکنون از مدل اندازه‌گیری استفاده شد. به‌منظور بررسی برازندگی مدل معادلات ساختاری، انواع گوناگونی آزمون برازندگی ایجاد گردیده که همواره در حال تکامل‌اند، اما هنوز درباره حتی یک آزمون بهینه نیز توافق همگانی وجود ندارد. نتیجه آن است که مقاله‌های مختلف، شاخص‌های مختلفی را ارائه کرده‌اند. برای بررسی نقش میانجی‌گری متغیر میانجی از آزمون سوپل استفاده شده است که برای معناداری تأثیر متغیر میانجی در رابطه میان دو متغیر دیگر به کار می‌رود. در آزمون سوپل یک مقدار  $z$ -value از طریق فرمول بدست می‌آید که در صورت بیشتر شدن این مقدار از  $1/96$  می‌توان در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار بودن تأثیر میانجی یک متغیر را تایید نمود.

### ۳-۱- جامعه آماری و نمونه تحقیق

جامعه آماری شامل حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی شاغل در موسسات حسابرسی تهران هستند که تعدادشان ۶۳۵ نفر می‌باشد. در پژوهش حاضر جهت داشتن شانس مساوی تمامی اعضای نمونه از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده به کمک جدول گرجسی و مورگان استفاده شد و تعداد ۲۴۰ نفر به عنوان نمونه آماری انتخاب شدند. برای اطمینان از بازگشت پرسشنامه‌ها تعداد ۲۵۵ پرسشنامه پخش گردید و از این تعداد ۲۴۵ پرسشنامه برگشت و مورد تحلیل قرار گرفتند که نرخ بازگشت پرسشنامه‌ها نیز ۹۶ درصد بود.

یکی از روش‌های بررسی کیفیت نمونه محاسبه شاخص کیفیت نمونه است. شاخص کیفیت نمونه توسط کایزر، مایر و اولکین ارائه شده است و برای همین آن را با نماد  $KMO$  نمایش می‌دهند. شاخص  $KMO$  باید بالای  $0/7$  باشد و البته بین  $0/5$  تا  $0/7$  نیز با احتیاط قابل قبول است.

جدول (۱): کیفیت نمونه



۰/۸۳۲		شاخص KMO
۶۵۲/۴۷۴	خی دو	آزمون بارتلت
۰/۰۰۰	سطح معناداری	

با توجه به خروجی آزمون KMO و بارتلت در جدول ۱، نتایج نشان می‌دهد که این شاخص در سطحی قابل قبول بوده است.

### ۲-۳- روش گردآوری داده‌ها

برای جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز این پژوهش از روش‌های گوناگون استفاده شده است. این روش‌ها در دو طبقه‌بندی مختلف جای گرفته است، که عبارتست از:

۱- مطالعات کتابخانه‌ای: در این پژوهش جهت گردآوری اطلاعات در زمینه‌های مبانی نظری و ادبیات تحقیق موضوع، از منبع کتابخانه‌ای، مقالات فارسی و لاتین، کتاب و... استفاده شده است.

۲- روش میدانی: در پژوهش حاضر، به منظور جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات از پرسشنامه استفاده شده است. پرسشنامه‌های مورد استفاده در این پژوهش شامل موارد زیر می‌باشد:

۱- پرسشنامه فعالیت‌های بازاریابی: از پرسشنامه معتبر فعالیت‌های بازاریابی بروبرگ و همکاران (۲۰۱۸) استفاده شده است. هر سوال دارای جواب‌های پنج‌گزینه‌ای از یک تا پنج در طیف لیکرت از کاملاً موافقم تا کاملاً مخالفم تهیه گردید. کاملاً موافقم عدد ۵ و کاملاً مخالفم نیز عدد ۱ را به خود اختصاص داده است.

۲- پرسشنامه تعهد حرفه‌ای: از پرسشنامه معتبر تعهد حرفه‌ای آرانیا و همکاران (۱۹۸۱) استفاده شد. هر سوال دارای جواب‌های پنج‌گزینه‌ای در طیف لیکرت از کاملاً مخالفم عدد ۱ تا کاملاً موافقم عدد ۵ را به خود اختصاص داد.

۴- پرسشنامه جهت‌گیری اخلاقی (EPQ): از پرسشنامه معتبر جهت‌گیری اخلاقی فورسیث (۱۹۸۰) استفاده شد. پاسخ‌ها شامل پاسخ‌های نه‌گزینه‌ای بوده که در دامنه ۱ برای مخالفت کامل و ۹ برای موافقت کامل قرار گرفتند.

جدول (۲): تناظر سوالات

منبع	تعداد سوال		ابعاد	متغیرها
برو برگ و همکاران (۲۰۱۸)	۸	۱-۸	-	فعالیت‌های بازاریابی
آرانیان و همکاران (۱۹۸۱)	۵	۱-۵	-	تعهد حرفه‌ای
فورسیث (۱۹۸۰)	۲۰	۱-۱۰	ایده‌آل‌گرایی	جهت‌گیری اخلاقی
		۱۱-۲۰	نسبی‌گرایی	

### ۳-۳- پایایی و روایی ابزار گردآوری داده‌ها

در این تحقیق برای تعیین روایی ابزار تحقیق از روایی همگرا استفاده شده است. برای ارزیابی روایی همگرا از معنادار بودن بار عاملی (FL) استفاده شده است که بار عاملی کمتر از ۰/۵ پایین تر از آستانه‌ی مطلوب بوده و حذف شده‌اند. لذا برای روایی ابزار تحقیق از معنادار بودن بار عاملی که توسط نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس ارائه می‌شود استفاده شده است که در جدول (۳) برای هر سوال نشان داده شده است.

جدول (۳): نتایج تحلیل عاملی تأییدی برای سوالات تحقیق

گزینه‌ها	بار عاملی	گزینه‌ها	بار عاملی	گزینه‌ها	بار عاملی
J1	۰/۶۹۵	J2	۰/۷۳۷	N3	۰/۶۸۰
J10	۰/۵۸۰	J20	۰/۳۱۱	N4	۰/۷۳۶
J11	۰/۶۶۴	J3	۰/۷۵۴	N5	۰/۸۰۶
J12	۰/۷۱۶	J4	۰/۷۲۲	N6	۰/۷۵۶
J13	۰/۷۳۵	J5	۰/۷۶۰	N7	۰/۶۹۸
J14	۰/۷۲۰	J6	۰/۷۲۹	N8	۰/۷۷۶
J15	۰/۲۹۰	J7	۰/۴۱۰	T1	۰/۷۴۱
J16	۰/۳۷۲	J8	۰/۳۳۱	T2	۰/۵۹۸
J17	۰/۲۵۲	J9	۰/۵۹۳	T3	۰/۶۰۳
J18	۰/۲۸۱	N1	۰/۷۶۸	T4	۰/۸۱۲
J19	۰/۳۱۲	N2	۰/۷۹۵	T5	۰/۸۲۳

در این تحقیق برای سنجش پایایی از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. پایایی ترکیبی یک

معیار ارزیابی برازش درونی مدل است و براساس میزان سازگاری سوالات مربوط به سنجش هر عامل قابل محاسبه است.

جدول (۴): نتایج دو معیار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی

متغیرها	ضریب آلفای کرونباخ ( $\gamma/\alpha < 0.7$ )	ضریب پایایی ترکیبی ( $\gamma/\alpha < Cr$ )
تعهد حرفه‌ای	۰/۷۶۹	۰/۸۴۲
جهت‌گیری اخلاقی	۰/۹۱۲	۰/۹۲۵
نگرش نسبت به فعالیت‌های بازاریابی	۰/۸۹۰	۰/۹۱۳

با توجه به اینکه اعداد آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی (سازگاری درونی) همگی در بازه مربوطه قرار گرفته‌اند، می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی مدل پژوهش را تایید کرد.

#### ۴- یافته‌های تحقیق

در این بخش به تجزیه و تحلیل یافته‌های حاصل از پرسشنامه در دو سطح توصیفی و استنباطی پرداخته شد. در ابتدا از شاخص‌های آمار توصیفی مانند فراوانی، میانگین و انحراف معیار برای بررسی و تجزیه و تحلیل اطلاعات مربوط به متغیرها استفاده شده است و سپس شاخص‌های آمار استنباطی مورد استفاده قرار گرفته شد که با استفاده از آزمون تحلیل مسیر فرضیه‌های تحقیق مورد آزمون قرار گرفته‌اند. جدول (۵) آمار توصیفی متغیرهای جمعیت شناختی را نشان می‌دهد.

جدول (۵): ویژگی‌های جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان

توصیف متغیر جنسیت		
جنسیت	فراوانی	درصد فراوانی
زن	۲۹	۱۱/۸
مرد	۲۱۶	۸۸/۲
کل	۲۴۵	۱۰۰
توصیف متغیر سن		
سن	فراوانی	درصد فراوانی
۲۵ تا ۳۵ سال	۳۷	۱۵/۱

۳۶/۳	۸۹	۳۶ تا ۴۵ سال
۳۹/۶	۹۷	۴۶ تا ۵۵ سال
۹/۰	۲۲	۵۶ سال به بالا
۱۰۰	۲۴۵	کل
توصیف متغیر تحصیلات		
درصد فراوانی	فراوانی	تحصیلات
۳۱/۰	۷۶	کارشناسی
۴۹/۴	۱۲۱	کارشناسی ارشد
۱۹/۶	۴۸	دکتری
۱۰۰	۲۴۵	کل
توصیف متغیر رتبه سازمانی		
درصد فراوانی	فراوانی	رتبه سازمانی
۲۲/۱	۵۴	سرپرست
۲۲/۴	۵۵	سرپرست ارشد
۴۹/۰	۱۲۰	مدیر
۶/۵	۱۶	شریک
۱۰۰	۲۴۵	کل
توصیف متغیر تجربه کاری		
درصد فراوانی	فراوانی	تجربه کاری
۲۲/۴	۵۵	۵ تا ۱۰ سال
۱۴/۷	۳۶	۱۱ تا ۱۶ سال
۱۸/۸	۴۶	۱۷ تا ۲۲ سال
۴۴/۱	۱۰۸	بیشتر از ۲۲ سال
۱۰۰	۲۴۵	کل

جدول (۶) آمار شاخص‌های توصیفی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول (۶): شاخص‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

تعداد	واریانس	انحراف معیار	میانگین	عامل
۲۴۵	۰/۵۱۵	۰/۷۱۸	۳/۲۸۸	تعهد حرفه‌ای
۲۴۵	۰/۵۳۰	۰/۷۲۸	۷/۲۲۹	جهت‌گیری اخلاقی
۲۴۵	۰/۲۸۴	۰/۵۳۳	۳/۰۲۰	نگرش نسبت به فعالیت‌های بازاریابی

با توجه به جدول (۶) ملاحظه می‌شود بیشترین میانگین پاسخ افراد به متغیر جهت‌گیری اخلاقی برابر ۷/۲۲۹، می‌باشد و کمترین میانگین پاسخ افراد به متغیر نگرش نسبت به فعالیت‌های بازاریابی برابر ۳/۰۲۰، می‌باشد.

برای اجرای روش‌های آماری و محاسبه آماره آزمون مناسب و استنتاج منطقی درباره فرضیه‌های پژوهش مهمترین عمل قبل از هر اقدامی، انتخاب روش آماری مناسب برای پژوهش است. برای این منظور آگاهی از توزیع داده‌ها از اولویت اساسی برخوردار است. برای همین منظور در این پژوهش از آزمون معتبر کولموگروف اسمیرنوف برای بررسی فرض نرمال بودن داده‌های پژوهش استفاده شده است. در این آزمون با توجه به فرضیات زیر گام به بررسی نرمال بودن داده‌ها نهاده شده است:

جدول (۷): آزمون نرمال بودن متغیرهای مورد بررسی

نتیجه	سطح معناداری	آماره آزمون	متغیر
نرمال	۰/۰۵۶	۱/۳۵۱	تعهد حرفه‌ای
نرمال	۰/۰۶۹	۱/۳۹۹	جهت‌گیری اخلاقی
نرمال	۰/۱۱۷	۱/۱۹۲	نگرش نسبت به فعالیت‌های بازاریابی

باتوجه به مقادیر جدول (۷) که سطح معناداری آزمون برای تمامی متغیرها بزرگتر از میزان ۰/۰۵ می‌باشد، می‌توان بیان کرد که فرضیه  $H_0$  تایید شده و لذا توزیع متغیرها از توزیع نرمال پیروی می‌کنند.

پیش از تحلیل مسیر متغیرها، آزمون ضریب همبستگی روابط متغیرها مورد بررسی قرار می‌گیرد. با توجه به اینکه توزیع داده‌ها نرمال است از آزمون پارامتریک ضریب همبستگی پیرسون استفاده شد. نتایج به شرح جدول ۸ است.

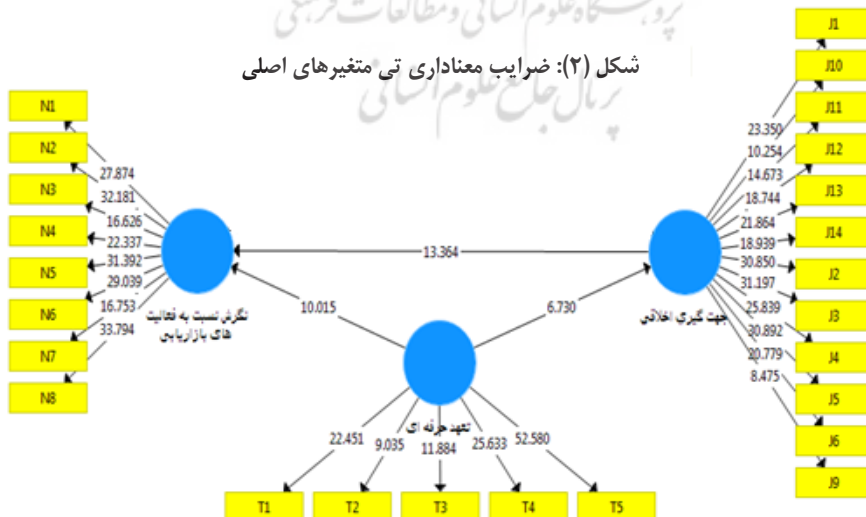
جدول (۸): آزمون ضریب همبستگی پیرسون

		نگرش نسبت به فعالیت‌های بازاریابی	جهت‌گیری اخلاقی	تعهد حرفه‌ای
نگرش نسبت به فعالیت‌های بازاریابی	Pearson Correlation	۱	۰,۵۸۵**	۰,۴۸۳**
	Sig. (2-tailed)		۰,۰۰۰	۰,۰۰۰
	N	۲۴۵	۲۴۵	۲۴۵
جهت‌گیری اخلاقی	Pearson Correlation	۰,۵۸۵**	۱	۰,۶۷۶**
	Sig. (2-tailed)	۰,۰۰۰		۰,۰۰۰
	N	۲۴۵	۲۴۵	۲۴۵
تعهد حرفه‌ای	Pearson Correlation	۰,۴۸۳**	۰,۶۷۶**	۱
	Sig. (2-tailed)	۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	
	N	۲۴۵	۲۴۵	۲۴۵

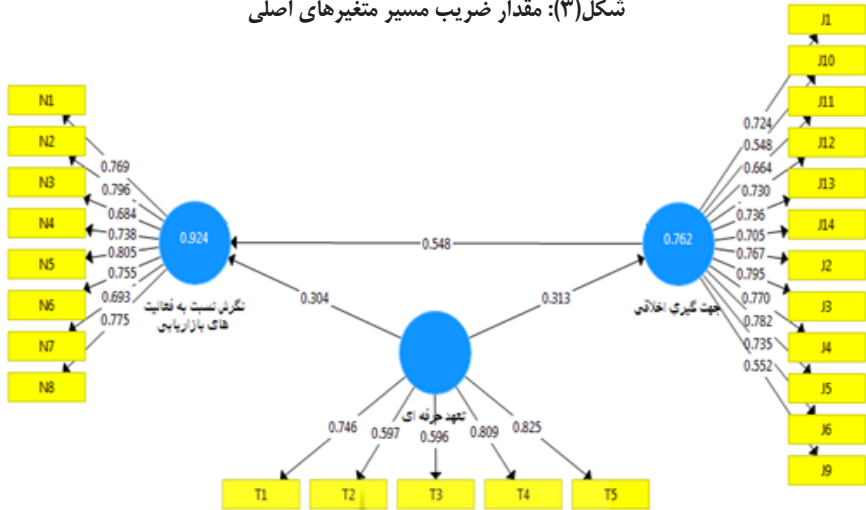
با توجه به اینکه معناداری (Sig) کلیه متغیرها کوچکتر از یک صدم است، لذا متغیرها روابط معناداری با یکدیگر دارند.

در ادامه مقدار آماره‌تی، مقدار ضریب مسیر و خطای استاندارد متغیرهای اصلی برای فرضیات اصلی بر اساس مدل ساختاری و جدول عنوان می‌گردد.

شکل (۲): ضرایب معناداری تی متغیرهای اصلی



شکل (۳): مقدار ضریب مسیر متغیرهای اصلی



جدول (۹): مقدار آماره تی، مقدار ضریب مسیر و خطای استاندارد متغیرهای اصلی

مستقل	مسیر	وابسته	آماره تی	مقدار ضریب	انحراف استاندارد	سطح معناداری
تعهد حرفه‌ای	←	جهت‌گیری اخلاقی	۶/۷۳۰	۰/۳۱۳	۰/۰۴۷	۰/۰۰۰۱
تعهد حرفه‌ای	←	نگرش نسبت به فعالیت‌های بازاریابی	۱۰/۰۱۵	۰/۳۰۴	۰/۰۳۰	۰/۰۰۰۱
جهت‌گیری اخلاقی	←	نگرش نسبت به فعالیت‌های بازاریابی	۱۳/۳۶۴	۰/۵۴۸	۰/۰۴۱	۰/۰۰۰۱

با توجه به این که در نرم افزار اسمارت پی‌ال‌اس از مقدار آماره تی برای بررسی معنادار بودن ضرایب استفاده می‌شود و این مقدار برای خطای ۵ درصد عدد ۱/۹۶ می‌باشد، برای بررسی معناداری از مقایسه مقدار آماره تی روابط با عدد مفروض فوق استفاده می‌گردد. به طوری که اگر مقدار آماره تی از مقدار ۱/۹۶ بیشتر باشد، رابطه نشان داده شده معنادار است.

**فرضیه (۱):** تعهد حرفه‌ای بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تاثیر دارد. با توجه به جدول (۷) و اینکه آماره تی (۱۰/۰۱۵) بزرگتر از ۱/۹۶ می‌باشد و همچنین با توجه به مثبت بودن ضریب مسیر، می‌توان نتیجه گرفت که، تعهد حرفه‌ای بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تاثیر مثبت دارد.

**فرضیه اصلی (۲):** تعهد حرفه‌ای از طریق جهت‌گیری اخلاقی بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تاثیر دارد.

a: ضریب مسیر میان متغیر مستقل و میانجی = ۰/۳۱۳

b: ضریب مسیر میان متغیر میانجی و وابسته = ۰/۵۴۸

Sa: خطای استاندارد مسیر متغیر مستقل و میانجی = ۰/۰۴۷

Sb: خطای استاندارد مسیر متغیر میانجی و وابسته = ۰/۰۴۱

$$Z - \text{value} = \frac{(0.313) \times (0.548)}{\sqrt{(0.548^2 \times 0.047^2) + (0.313)^2 \times (0.041^2)}} = 5.961$$

با توجه به اینکه مقدار Z-value محاسبه شده (۵/۹۶۱) بزرگتر از ۱/۹۶ بدست آمده است در نتیجه تعهد حرفه‌ای از طریق جهت‌گیری اخلاقی بر نگرش حساب‌برسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تاثیر دارد.

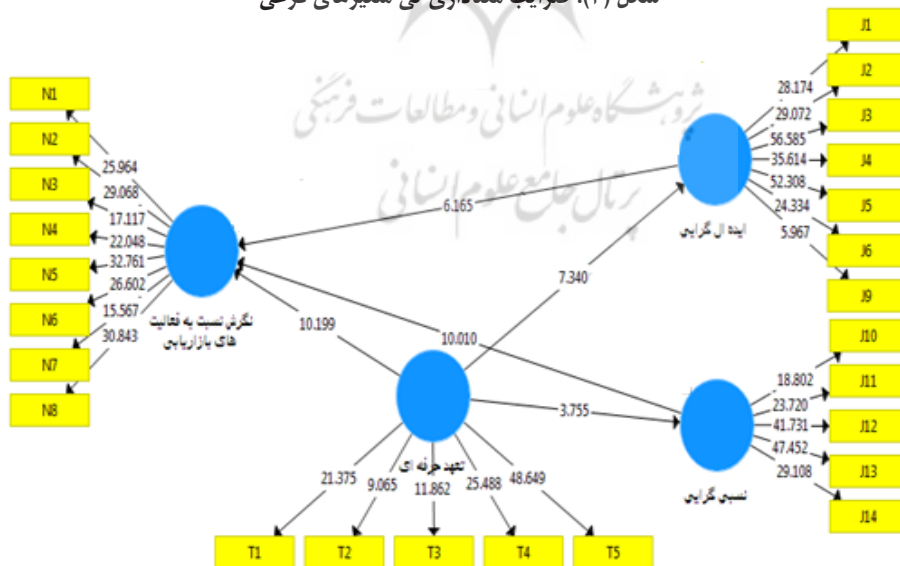
"تعیین شدت اثر غیرمستقیم از طریق متغیر میانجی:"

C: مقدار ضریب مسیر میان متغیر مستقل و وابسته = ۰/۳۰۴

$$VAF = \frac{(0.313) \times (0.548)}{(0.313) \times (0.548) + (0.304)} = 0.361$$

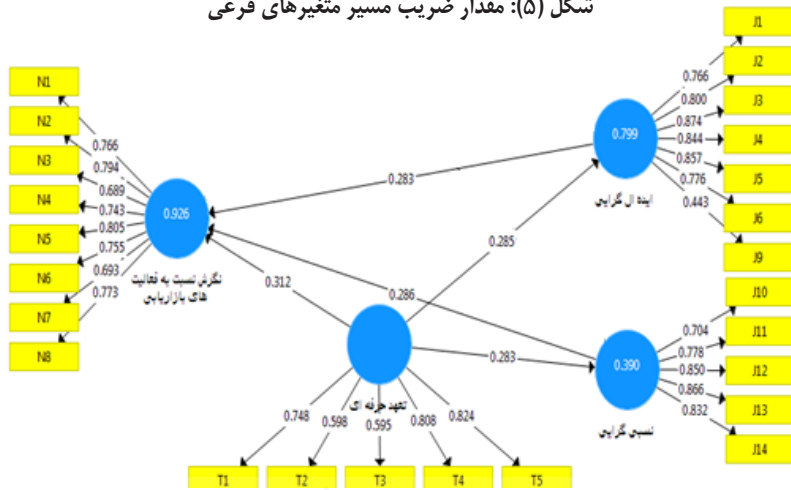
این بدان معناست که ۳۶/۱ درصد از اثر کل تعهد حرفه‌ای بر نگرش حساب‌برسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی از طریق غیرمستقیم توسط متغیر جهت‌گیری اخلاقی تبیین می‌شود. در ادامه مقدار آماره‌تی، مقدار ضریب مسیر و خطای استاندارد متغیرهای فرعی برای فرضیات فرعی بر اساس مدل ساختاری و جدول عنوان می‌گردد.

شکل (۴): ضرایب معناداری تی متغیرهای فرعی





شکل (۵): مقدار ضریب مسیر متغیرهای فرعی



جدول (۱۰): مقدار آماره‌تی، مقدار ضریب مسیر و خطای استاندارد متغیرهای فرعی

سطح معناداری	انحراف استاندارد	مقدار ضریب	آماره تی	وابسته	مسیر	مستقل
۰/۰۰۰۱	۰/۰۴۶	۰/۲۸۳	۶/۱۶۵	نگرش نسبت به فعالیت‌های بازاریابی	←	ایده‌آل‌گرایی
۰/۰۰۰۱	۰/۰۳۹	۰/۲۸۵	۷/۳۴۰	ایده‌آل‌گرایی	←	تعهد حرفه‌ای
۰/۰۰۰۱	۰/۰۷۵	۰/۲۸۳	۳/۷۵۵	نسبی‌گرایی	←	تعهد حرفه‌ای
۰/۰۰۰۱	۰/۰۳۱	۰/۳۱۲	۱۰/۱۹۹	نگرش نسبت به فعالیت‌های بازاریابی	←	تعهد حرفه‌ای
۰/۰۰۰۱	۰/۰۲۹	۰/۲۸۶	۱۰/۰۱۰	نگرش نسبت به فعالیت‌های بازاریابی	←	نسبی‌گرایی

فرضیه فرعی ۱-۲: تعهد حرفه‌ای از طریق ایده‌آل‌گرایی بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تاثیر دارد.

a: ضریب مسیر میان متغیر مستقل و میانجی = ۰/۲۸۵

b: ضریب مسیر میان متغیر میانجی و وابسته = ۰/۲۸۳

Sa: خطای استاندارد مسیر متغیر مستقل و میانجی = ۰/۰۳۹

Sb: خطای استاندارد مسیر متغیر میانجی و وابسته = ۰/۰۴۶

$$Z - value = \frac{(0.285) \times (0.283)}{\sqrt{(0.283^2 \times 0.039^2) + (0.285)^2 \times (0.046^2)}} = 4.706$$

باتوجه به اینکه مقدار z-value محاسبه شده (۴/۷۰۶) بزرگتر از ۱/۹۶ بدست آمده است در

نتیجه تعهد حرفه‌ای از طریق ایده‌آل‌گرایی بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تاثیر دارد.

"تعیین شدت اثر غیر مستقیم از طریق متغیر میانجی:"

C: مقدار ضریب مسیر میان متغیر مستقل و وابسته = ۰/۳۱۲

$$VAF = \frac{(0.285) \times (0.283)}{(0.285) \times (0.283) + (0.312)} = 0.205$$

این بدان معناست که ۲۰/۵ درصد از اثر کل تعهد حرفه‌ای بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی از طریق غیرمستقیم توسط متغیر ایده‌آل‌گرایی تبیین می‌شود.

فرضیه فرعی ۲-۲: تعهد حرفه‌ای از طریق نسبی‌گرایی بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تاثیر دارد.

a: ضریب مسیر میان متغیر مستقل و میانجی = ۰/۲۸۳

b: ضریب مسیر میان متغیر میانجی و وابسته = ۰/۲۸۶

Sa: خطای استاندارد مسیر متغیر مستقل و میانجی = ۰/۰۷۵

Sb: خطای استاندارد مسیر متغیر میانجی و وابسته = ۰/۰۲۹

$$Z - value = \frac{(0.283) \times (0.286)}{\sqrt{(0.286^2 \times 0.075^2) + (0.283)^2 \times (0.29^2)}} = 3.524$$

باتوجه به اینکه مقدار Z-value محاسبه شده (۳/۵۲۴) بزرگتر از ۱/۹۶ بدست آمده است در نتیجه تعهد حرفه‌ای از طریق نسبی‌گرایی بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تاثیر دارد.

"تعیین شدت اثر غیرمستقیم از طریق متغیر میانجی:"

C: مقدار ضریب مسیر میان متغیر مستقل و وابسته = ۰/۳۱۲

$$VAF = \frac{(0.283) \times (0.286)}{(0.283) \times (0.286) + (0.312)} = 0.206$$

این بدان معناست که ۲۰/۶ درصد از اثر کل تعهد حرفه‌ای بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی از طریق غیرمستقیم توسط متغیر نسبی‌گرایی تبیین می‌شود.

## ۵- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

اغلب پژوهش‌های صورت گرفته در زمینه بازاریابی حسابرسی بیشتر به دنبال تبیین نتایج بازاریابی بوده‌اند. در پژوهش حاضر به بررسی تاثیر تعهد حرفه‌ای حسابرسان بر نگرش آنها نسبت به فعالیت‌های بازاریابی با نقش میانجی جهت‌گیری‌های اخلاقی حسابرسان پرداخته شد. با توجه

به افزایش رقابت در حرفه و محدودیت حسابرسان در امر بازاریابی و تبلیغات خدمات حسابرسی، موسسات حسابرسی و حسابرسان ممکن است جهت ماندگاری در بازار و حفظ مزایای رقابتی خود حدود اخلاقی را رعایت نکنند و از راهکارهای غیراخلاقی جهت دستیابی به اهدافشان استفاده نمایند که امر می‌تواند اعتبار حرفه را خدشه‌دار نماید.

نتایج پژوهش نشان داد که تعهد حرفه‌ای بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تاثیر مثبت و معناداری دارد. تعهد حرفه‌ای از طریق جهت‌گیری اخلاقی بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تاثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین تعهد حرفه‌ای از طریق ایده‌آل‌گرایی و نسبی‌گرایی بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تاثیر مثبت و معناداری دارد. در نتیجه می‌توانیم بیان کنیم که با افزایش تعهد حرفه‌ای، نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی ارتقا خواهد یافت. همچنین با افزایش تعهد حرفه‌ای از طریق نسبی‌گرایی و ایده‌آل‌گرایی، نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی ارتقا خواهد یافت. به عبارت دیگر ویژگی‌های تعهد حرفه‌ای از طریق جهت‌گیری‌های اخلاقی نه تنها تناقضی با فعالیت‌های بازاریابی ندارد، بلکه منجر به توسعه و افزایش نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی می‌گردد. وجود این ارتباط می‌تواند به این دلیل باشد که احساس تعهد به حرفه، ارتباط مثبتی با فعالیت‌های بازاریابی و تجاری موسسات حسابرسی دارد. بازاریابی می‌تواند با بقای صنعت حسابرسی مرتبط باشد و بر اساس این فرض، احساس تعهد به حرفه به معنای مسئولیت بقای صنعت نیز محسوب شود. بقای سازمانی، یکی از عوامل تمایل موسسات حسابرسی به مشتری محوری و بازاریابی است. به طور کلی احساس تعهد حرفه‌ای که خود از بقای صنعت حسابرسی نشأت می‌گیرد بر جهت‌گیری اخلاقی حسابرسان تاثیر گذاشته و این جهت‌گیری بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی و جذب مشتری تاثیر گذار است.

نتایج فرضیه حاضر با نتیجه تحقیق هادگس و یانگ (۲۰۰۹) همسو است. آنها بیان می‌کنند با وجود اینکه آیین رفتار حرفه‌ای، حسابرسان را از تبلیغ و بازاریابی خدمات خود منع کرده است، اما شواهدی وجود دارد که نشان می‌دهد مؤسسات حسابرسی از برخی رویه‌های بازاریابی فریبده پیروی می‌کنند. شجاع و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی نشان دادند که تمایل حسابرسان به فعالیت بازاریابی تحت تاثیر دیدگاه آنها درباره اهمیت فعالیت بازاریابی، اهمیت فعالیت حسابرسی، قبول داشتن فعالیت حسابرسی و رتبه شغلی حسابرسان است. سلیمانی‌امیری و محمودیان (۱۳۹۶) بیان کردند یکی از عوامل مؤثر بر تغییر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی، تعهد حرفه‌ای آنان می‌باشد. مران جوری و همکاران (۱۳۹۶) عنوان می‌کنند تمایل به رفتار فریبنده برای رسیدن به سهم بیشتر در بازار خدمات حسابرسی و حداکثر کردن منافع خود، می‌تواند منشأ بحران‌های اخلاقی باشد.

بازاریابی موسسات حسابرسی را می‌توان یکی از نقاط عطف فعالیت‌های حسابرسی متناسب با نیازهای بازار و صاحبکاران حسابرسی دانست. بنابراین اشاره به چنین مهمی از سوی صاحب نظران و سیاست‌گذاران مربوطه مستلزم شناخت ابعاد و جنبه‌های مختلف آن بوده و قاعدا

مطالعات و پژوهش‌های دانشگاهی می‌تواند حلقه اتصال مهمی جهت تبدیل چنین ایده و ذهنیتی به عمل و واقعیت باشد.

از آنجایی‌که در شرایط محیطی ایران حسابرسان نمی‌توانند به بازاریابی خدمات خود بپردازند و از سوی در پی خصوصی‌سازی تعداد مؤسسات حسابرسی و در نتیجه رقابت در بازار خدمات حسابرسی در حال افزایش است، احتمال عدم رعایت مصادیق اخلاق و جهت‌گیری اخلاقی و در نتیجه تحریک انجام رفتارها و فعالیت‌های فریبنده محتمل به نظر می‌رسد. بر مبنای نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش، پیشنهادات کاربردی زیر ارائه می‌گردد: به جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌گردد قوانین و مقررات بیشتری را در جهت بهبود کیفیت کار حسابرسی وضع نموده و با استفاده از ابزارهای لازم بر اجرای صحیح آن نظارت داشته باشد. همچنین با افزایش نقش نظارتی و کنترلی خود، رفتارهای غیر اخلاقی بازاریابی که ممکن است به حرفه حسابرسی آسیب برساند را کاهش و حذف نماید.

به شرکای مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌گردد با تقویت تعهد حرفه‌ای، نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی را کمرنگ نموده تا در مراحل اجرای فعالیت حسابرسی دچار بی‌اخلاقی حرفه‌ای نگردند. همچنین با نظارت مستمر بر فعالیت حسابرسان بر مبنای تعهد حرفه‌ای احتمال عدم رعایت مصادیق اخلاق را به حداقل برسانند. به شرکای مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌گردد، پیش از استخدام کارکنان با استفاده از آزمونهای علمی و عملی میزان تعهد حرفه‌ای و نسبی‌گرایی حسابرسان را بسنجند تا بتوانند از نحوه نگرش آنان نسبت به رویه‌های غیر اخلاقی فعالیت‌های بازاریابی آگاهی لازم را کسب نمایند.

به پژوهشگران پیشنهاد می‌گردد در تحقیقات آتی تأثیر تعهد حرفه‌ای بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی با نقش میانجی منافع شخصی حسابرسان را مورد بررسی قرار دهند.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

رتال جامع علوم انسانی

## فهرست منابع

### الف- منابع فارسی:

۱. بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۰). بررسی عوامل تأثیر گذار بر اظهار نظر مقبول حسابرس، فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۴(۱۳)، ۵۹-۸۳.
۲. بیگی هرچگانی، ابراهیم؛ بنی مهد، بهمن؛ رئیس زاده، سید محمدرضا و رویایی، رضاعلی. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر ویژگی رفتاری فرصت طلبی بر هشدار دهی حسابرسان. دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۲(۱۰)، ۶۵-۹۵.
۳. خسروآبادی، طاهره و بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۴). پیش‌بینی بی‌اخلاقی و فساد مالی با توجه به اعتماد اجتماعی در حرفه حسابرسی. اخلاق در علوم و فناوری، ۱۰(۴)، ۴۵-۵۳.
۴. رجیبی، روح اله و محمدی خوشنوی، حمزه. (۱۳۸۷). هزینه‌های نمایندگی و قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی مستقل. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۵(۴)، ۳۵-۵۲.
۵. رویایی، رضاعلی و محمدی، مهدی (۱۳۹۳). اخلاق و حرفه‌ای‌گرایی در حسابداری، چاپ دوم، تهران، انتشارات کتابخانه فرهنگ.
۶. زمانی، رضا و مهدوی، غلامحسین. (۱۳۹۹). تأثیر سبک‌های رهبری ملاحظاتی و ساختار و رده سازمانی بر تعهد حرفه‌ای حسابرسان. مجله حسابداری سلامت، ۱(۱)، ۲۱-۴۰.

۷. سلیمانی‌امیری، غلامرضا و محمودیان، نسیم. (۱۳۹۶). توازن میان حسابرسی و بازاریابی. مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۲۱(۶)، ۳۱-۱۸.
۸. شجاع، نفیسه؛ بنی‌مهد، بهمن و وکیلی‌فرد، حمیدرضا. (۱۳۹۷). بررسی دیدگاه حسابرسان درباره فعالیت‌های بازاریابی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۰(۳۸)، ۴۶-۳۱.
۹. مران‌جوری، مهدی. (۱۳۹۹). شناسایی و رتبه‌بندی استراتژی‌های بازاریابی در حرفه حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۲۷(۱)، ۱۱۴-۱۳۱.
۱۰. مران‌جوری، مهدی؛ وکیلی‌فرد، حمیدرضا؛ پورزمانی، زهرا و رئیس‌زاده، سید محمدرضا. (۱۳۹۶). تمایل به رفتار فریبنده و نگرش حسابرسان نسبت به رویه‌های غیر اخلاقی بازاریابی. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۱۲(۳)، ۱۰۸-۹۹.
۱۱. مران‌جوری، مهدی؛ وکیلی‌فرد، حمیدرضا؛ پورزمانی، زهرا و رئیس‌زاده، سید محمدرضا. (۱۳۹۷). آزمون رفتار حسابرسان در برقراری توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی. مجله دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷(۲۸)، ۲۸-۱۵.
۱۲. مشهدی قره‌قیه، هادی؛ بنی‌مهد، بهمن؛ فرقان‌دوست حقیقی، کامبیز و مرادزاده فرد، مهدی. (۱۳۹۸). ماکیاولیسم، پول‌پرستی، فرهنگ مشتری‌مداری و خرید اظهار نظر حسابرسی از سوی صاحبکار. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸(۲۹)، ۱۶۱-۱۷۳.
۱۳. نظامی، احمد؛ پورحیدری، امید و پاکدامن، مجید. (۱۳۹۹). بررسی اثر ویژگی‌های شخصیتی (وجدان و توافق‌پذیری)، احساسات-تفکر و ریسک‌پذیری بر قضاوت حسابرسان با توجه به نقش میانجی خودکارآمدی. مجله علمی دانش حسابداری مالی، ۷(۱)، ۲۴-۱.

## ب- منابع خارجی:

- Alareeni, B.A. (2019). The associations between audit firm attributes and audit quality-specific indicators: A meta-analysis. *Managerial Auditing Journal*, 34(1), 6-43.
- Broberg, P., Umans, T. and Gerlofstig, C. (2013). Balance between auditing and marketing: An explorative Study. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 22(1), 57- 70.
- Broberg, P., Umans, T., Skog, P. and Theodorsson, E. (2018). Auditors' professional and organizational identities and commercialization in audit firms. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(2), 374-399.
- Daniell, M.H. (2006). Mastering the dynamic nature of modern strategy. *Handbook of Business Strategy*, 7(1): 35-41.
- Ellingson, D.A., Hiltner, A.A., Elbert, D.J. and Gillett, J. (2002). Marketing: Where do accountants stand today?. *Services Marketing Quarterly*, 23(3), 1-15 .
- Haeridistia, N. and Fadjarenie, A. (2019). The Effect Of Independence, Professional Ethics & Auditor Experience On Audit Quality. *INTERNATIONAL Journal of Scientific & Technology Research*, Volume 8, ISSUE 02, pp. 24-27.
- Hausman, A.V. (2003). Professional service relationships: a multi-context study of factors impacting satisfaction, re-patronization, and recommendations. *Journal of Services Marketing*, 17 (3), 226-242.
- Hodges S. and Young, L. (2009). Unconsciously competent: Academia's neglect of marketing success in the professions. *Journal of Relationship Marketing*, 8(1): 36-49.
- Kotler, P. and Connor, R. A. (1977). Marketing professional services. *Journal of Marketing*, 41(1), 71-76-10.
- Kraus, K., Hakansson, H. and Lind, J. (2015). The marketing-accounting interface – problems and opportunities. *Industrial Marketing Management*, 46, 3, 10.
- Low, N., Maheshwari S.K. and Ganesh, M.P. (2008). Ethics in organizations. *The Journal of Decision*, 31(2), 75-87.

12. Mohannad, O., Zalailah, S. and Mohi, N. (2017). The mediating effect of job satisfaction on the relationship between personality traits and premature signoff. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 21 (2): 1-17.
13. Udin, U. (2020). Transformational Leadership and Organizational Commitment: A Review of Literature. *Journal of Medical Biomedical and Applied Sciences*, Vol. 7, No. 2, pp. 2623-2626.
14. Wen, W. (2019). The institutionalisation of commercialism in the audit profession. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 10(2), 191-205.

